Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 35474 du rôle
Inscrit le 17 novembre 2014

Audience publique du 4 mars 2015

Recours formé par
Monsieur ..., …(Suisse),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 35474 du rôle et déposée le 17 novembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., domicilié à CH-…, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 octobre 2014 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la société à responsabilité limitée ...;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 décembre 2014 ;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 8 décembre 2014 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 janvier 2015 par Maître Alain STEICHEN pour compte du demandeur ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 22 janvier 2015 pour compte de l'Etat ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Elodie GIRAULT, en remplacement de Maître Alain STEICHEN, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 février 2015.

Par courrier du 13 octobre 2014, référencé sous le numéro 2014-508-S1 JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société à responsabilité limitée ..., ci-après « la société ...», de lui fournir des renseignements pour le 18 novembre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 16 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base, d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960, ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par « la Convention », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y

applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 » et, de l'autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». Ladite décision est libellée comme suit:

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 16 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 18 novembre 2014 au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

- *…*
  Date de naissance : …
  Adresse connue en France: …

- *…, épouse...*
  Date de naissance : …

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables, les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements. Celles-ci ont établi que les époux... étaient en fait des résidents fiscaux français, malgré que ces derniers se soient déclarés résidents suisses et de ce fait tous les revenus de source française ou étrangère sont à déclarer en France. La demande vise à appréhender la totalité des revenus des époux....

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 :

- *Veuillez fournir des détails sur les investissements (objet, nature, montants, dates, rendements, …) effectués par Monsieur et/ou Madame... dans la société ... Sàrl respectivement dans la société … qui détient à 100% la société ... Sàrl.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 novembre 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 13 octobre 2014.

Par ordonnance du 3 décembre 2014, le président de la première chambre du tribunal administratif a autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire.

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010, le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements.

En ce qui concerne la recevabilité de la requête sous analyse, le délégué du gouvernement fait valoir que ledit recours serait uniquement recevable dans le chef de Monsieur ... qui serait la seule des personnes concernées par la décision directoriale litigieuse à avoir entrepris celle-ci. Il s'ensuivrait que le recours actuellement déféré au tribunal ne pourrait pas profiter à d'autres personnes concernées par la décision d'injonction mais qui n'auraient pas introduit de recours à son encontre.

Le tribunal est à cet égard amené à constater qu'il ressort de la décision directoriale du 13 octobre 2014 que tant Monsieur ... que son épouse, Madame ..., sont concernés par la demande d'échange de renseignements française et ce en tant que contribuables dont les autorités fiscales françaises souhaitent éclairer la situation fiscale.

Il est toutefois constant en cause que le recours sous analyse n'a été introduit qu'au nom et pour compte de Monsieur .... Le litismandataire du demandeur a d'ailleurs confirmé sur question spéciale du tribunal lors de l'audience des plaidoiries n'avoir reçu mandat que pour introduire un recours contre la décision directoriale litigieuse au nom et pour compte du seul demandeur.

Dans la mesure où l'épouse de Monsieur... n'a pas attaqué la décision directoriale actuellement déférée au tribunal pendant le délai de recours légal, ladite décision est devenue définitive et irrévocable dans son chef, emportant comme conséquence que le directeur peut *a priori* exécuter cette décision en ce qu'elle vise Madame ....

Il s'ensuit encore que le présent jugement ne pourra produire ses effets que par rapport à la seule personne partie à la présente instance, à savoir par rapport à Monsieur ...

C'est donc sous les réserves qui précèdent que le recours en annulation sous analyse, tel qu'introduit par Monsieur ..., est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A titre liminaire, le tribunal est amené à conclure que la demande en communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises ainsi que la demande tendant à être autorisé à déposer un mémoire supplémentaire que le demandeur a formulées à titre préliminaire dans sa requête introductive d'instance sont devenues sans objet, étant donné que, d'un côté, la demande d'échange de renseignements des autorités françaises a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 décembre 2014 par le délégué du gouvernement ensemble avec le mémoire en réponse et qu'elle a été communiquée au

demandeur et, de l'autre côté, les parties ont été autorisées à déposer un mémoire supplémentaire par ordonnance du 3 décembre 2014.

A l'appui de son recours, le demandeur rappelle tout d'abord les principaux principes relatifs à l'échange de renseignements sur base de l'article 22 de la Convention tels que dégagés par la jurisprudence des juridictions administratives, tout en renvoyant à l'article 26 du modèle de Convention de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, ci-après désignée par « l'OCDE », ainsi que sur le manuel OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale pour tenter de clarifier la notion de pertinence vraisemblable. Sur base de ces documents, le demandeur conclut que les demandes d'échange de renseignements devraient être formulées de la manière la plus détaillée possible et contenir tous les faits pertinents à la demande afin que l'autorité requise ait tous les éléments pour traiter la demande le plus efficacement et exclure la possibilité d'une pêche aux renseignements.

Le demandeur dénie quant à lui toute pertinence vraisemblable aux renseignements sollicités par les autorités françaises par rapport tout d'abord au but fiscal dans lequel ces renseignements sont recueillis. Ainsi, il insiste sur le fait que si l'administration française estimait certes que les époux... sont des résidents fiscaux français, il y aurait lieu de noter qu'en réalité le demandeur et sa famille seraient domiciliés en Suisse depuis le 28 décembre 2010. L'administration fiscale cantonale de Genève confirmerait d'ailleurs que les époux... seraient des résidents fiscaux suisses au sens de la Convention fiscale conclue entre la Suisse et la France pour la période du 28 décembre 2010 au 31 décembre 2013. A cela s'ajouterait que l'administration fiscale française admettrait implicitement la résidence suisse du demandeur en lui envoyant à son adresse en Suisse des courriers ayant trait à son contrôle fiscal en France et en lui ayant enjoint de désigner un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt susceptible d'être mis à sa charge. Le demandeur est en tout état de cause d'avis que l'administration fiscale française chercherait en réalité à travers son contrôle à remettre en cause la résidence fiscale suisse du demandeur et non pas à déterminer le revenu d'un contribuable français pour une période déterminée.

Au vu de ce qui précède, le demandeur s'interroge sur la pertinence vraisemblable pouvant être attachée à des informations sollicitées aux fins de l'imposition du demandeur et de sa famille en France alors que si un résident français était en principe imposable en France sur l'ensemble de ses revenus mondiaux, un résident d'un pays étranger ne serait soumis en France qu'à une obligation fiscale limitée qui concernerait uniquement des éventuels revenus de source française qu'il aurait perçus, de sorte que face à un non-résident, l'administration fiscale française devrait uniquement s'intéresser aux revenus de source française, tous les autres revenus étant exclus de l'assiette imposable en France.

Dans la mesure où le demandeur serait résident fiscal suisse, il serait à considérer comme non-résident aux yeux de l'administration fiscale française, de sorte que son obligation fiscale en France se limiterait aux seuls revenus de source française au contrôle desquels les autorités françaises devraient se limiter. Il s'ensuivrait que les éventuels revenus du demandeur en relation avec des investissements dans des sociétés luxembourgeoises ne sauraient en aucun cas être soumis à l'impôt en France et qu'il serait dès lors tout à fait incompréhensible en quoi les informations relatives aux investissements du demandeur dans

les deux sociétés luxembourgeoises indiquées dans la demande seraient pertinentes pour clarifier sa situation fiscale en France.

Le demandeur critique encore la demande de renseignements étrangère pour ne même pas faire état de l'existence d'un lien présumé entre lui-même et la société ..., voire l'actionnaire de celle-ci, respectivement d'un lien entre cette même société ou son actionnaire et la situation fiscale du demandeur. Il ressortirait d'ailleurs des extraits du registre de commerce et des sociétés de la société ... et de son actionnaire que le demandeur ne serait actionnaire ni de ladite société, ni de la société ....

Ainsi, à défaut de justifier l'existence possible d'un lien entre la société ... et le demandeur, ce dernier estime que les informations transmises par l'autorité française compétente ne sauraient être considérées comme étant des informations de référence pertinentes susceptibles de justifier les motifs de la demande et de nature à pouvoir convaincre les autorités fiscales luxembourgeoises de ce que les renseignements que les autorités françaises supposeraient être en possession de ladite société seraient nécessaires, pertinents ou indispensables dans le cadre de l'imposition en France du demandeur.

La partie étatique conclut quant à elle au rejet du recours.

En ce qui concerne plus particulièrement les développements du demandeur relatifs à sa prétendue résidence fiscale en-dehors de la France à partir du 28 décembre 2010, la partie étatique donne à considérer que le but d'une demande d'échange de renseignements serait de collecter des renseignements dont il serait probable qu'ils sont pertinents pour élucider les affaires fiscales d'une ou de plusieurs personnes déterminées, de sorte qu'il n'appartiendrait ni à l'administration fiscale luxembourgeoise, ni au juge luxembourgeois d'apprécier l'opportunité et la légalité de l'enquête ou du contrôle fiscal mené en France, ni de remettre en cause la véracité des éléments de fait tels que présentés par les autorités françaises. Il s'ensuivrait que les contestations du demandeur par rapport à sa résidence seraient dénuées de pertinence, ce d'autant plus que même si le demandeur parviendrait à établir une résidence en dehors de la France à partir du 28 décembre 2010, il serait tout de même valablement concerné par la demande d'échange de renseignements également pour la période du 28 décembre 2010 au 31 décembre 2012 et ce sur base de la directive 2011/16/UE.

Ensuite, quant au fondement de la demande d'échange de renseignements, la partie étatique estime qu'elle remplirait les conditions prévues tant dans la Convention que dans la loi du 29 mars 2013 de sorte que les autorités luxembourgeoises auraient valablement pu y donner suite à travers la décision directoriale déférée. Elle considère encore que les autorités fiscales françaises auraient fourni, en bonne et due forme, les indications nécessaires telles qu'exigées par l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013, à savoir l'identité des personnes faisant l'objet d'un examen de leur situation fiscale personnelle, en l'occurrence le demandeur et son épouse. A cela s'ajouterait que la demande comporterait toutes les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaiterait recevoir les renseignements demandés de la part de l'Etat requis, ainsi que le nom et l'adresse de toute personne dont il y aurait lieu de penser qu'elle serait en possession des renseignements sollicités, à savoir la société ...et qu'elle préciserait que toutes les sources habituelles de renseignements prévues par les procédures fiscales internes de l'Etat requérant auraient été épuisées. Le but fiscal serait pareillement clairement exposé dans la demande qui ferait état de ce que la demande servirait à la détermination des revenus

propres et professionnels et à l'établissement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital.

La partie étatique fait ensuite valoir que la demande française contiendrait toutes les informations devant figurer dans une telle demande afin que les renseignements demandés puissent être considérés comme respectant la condition de la pertinence vraisemblable et qu'elle ne constituerait aucunement une demande de renseignements de nature spéculative puisqu'elle ferait état de l'existence de liens apparents avec l'enquête des autorités françaises. La partie étatique donne encore à considérer qu'il n'incomberait pas aux juges luxembourgeois de vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle dans le cadre duquel la demande de renseignements est soumise se trouve positivement établie, mais ils seraient seulement appelés à contrôler si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivis dans l'Etat requérant. En effet, le rôle du juge de l'annulation serait limité au contrôle de la régularité, respectivement de la légalité de la décision directoriale critiquée et non pas étendu à l'analyse du fond, notamment de l'ensemble du dossier ayant pour objet le contrôle fiscal en France.

La partie étatique estime à cet égard que la demande des autorités françaises serait formulée de manière précise et détaillée puisque les autorités françaises se seraient référées de manière précise au contrôle du demandeur et de son épouse et qu'elles auraient mis en exergue que même si les deux époux avaient déclaré être résidents suisses depuis le 28 décembre 2010, l'administration française serait en mesure d'établir qu'en réalité ils seraient résidents français également au titre des années 2011 et 2012. Il serait encore précisé que les époux... seraient soupçonnés d'avoir dissimulé certains faits, revenus ou autres éléments, de sorte qu'il serait manifeste que les renseignements demandés par les autorités françaises, à savoir si des investissements ont été effectués par le demandeur et/ou son épouse dans la société ..., respectivement dans la société ... ... qui détient la société ... à 100%, seraient à considérer comme vraisemblablement pertinents pour l'administration française alors qu'ils viseraient à appréhender la totalité du patrimoine et des revenus sur les années 2010 à 2012 du demandeur et de son épouse. Il s'ensuivrait que la question de savoir si des investissements avaient été effectués dans la société ..., respectivement ... ..., s'inscrirait nécessairement dans cet objectif de la demande française et qu'elle serait nécessaire pour déterminer s'il y a eu des revenus d'origine étrangère ou du patrimoine à l'étranger qui n'auraient pas été déclarés en France.

En se fondant encore notamment sur le premier paragraphe du manuel de l'OCDE introduisant la finalité du point 5, la partie étatique donne à considérer qu'il ne serait pas nécessaire que l'autorité française fasse état d'un lien entre le demandeur et son épouse, d'un côté, et les entités luxembourgeoises prévisées, de l'autre côté. A cela s'ajouterait qu'en l'espèce, il y aurait un lien évident avec le contrôle en cours, alors que l'autorité française chercherait justement à savoir s'il y a des revenus ou du patrimoine étranger non déclarés par les époux... en France, en décrivant de manière précise l'enquête ayant eu lieu.

Finalement, la partie étatique insiste sur le fait que les renseignements sollicités ne seraient pas à considérer comme des données secrètes ou autrement confidentielles mais constitueraient de simples éléments et informations faisant partie des données, registres et livres sociétaires de la société ... que cette dernière doit tenir, conserver, publier et révéler sur demande aux autorités fiscales tant dans le cadre international de l'échange de renseignements que dans le cadre interne de l'établissement de l'impôt luxembourgeois.

Le tribunal est tout d'abord amené à rappeler qu'en ce qui concerne son rôle en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle à la base de la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant[1]. Ce contrôle doit se faire dans l'Etat requis, alors qu'il appartient de vérifier si les conditions pour un échange de renseignements sont bien remplies, et notamment si l'Etat requérant a suffi à son obligation d'établir la pertinence vraisemblable de l'information sollicitée dans le cadre de la demande de renseignements.

Il suit des considérations qui précèdent que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

Il s'ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, alors que cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n°6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 précitée. En effet, le Conseil d'Etat retient que « *Le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère* ».

[1] Trib. adm. 6 février 2012, n° 29592 du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

En ce qui la régularité d'une demande d'échange de renseignements, l'article 22, paragraphe 1, de la Convention précitée, dispose que « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention*. (…) ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Il s'ensuit qu'une demande d'échange de renseignements émanant des autorités compétentes françaises est *a priori* conforme au commun accord des parties contractantes si elle décrit l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

En outre, le tribunal est amené à constater qu'à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant signé le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »[2], de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « *Modèle de convention* », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements

[2] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6072, commentaire des articles, p. 27.

mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux, ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Il appartient dès lors au tribunal de vérifier si l'évolution du standard international par rapport à cette notion, tel qu'entériné par la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012, respecte les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires[3].

A cet égard, le tribunal est amené à conclure que cette analyse doit nécessairement se faire sur la toile de fond de la manifestation de volonté claire et non équivoque récente du législateur de miser, en la présente matière, sur une transparence sans restrictions[4], ainsi que sur base du fait que les échanges de lettres afférentes à la Convention, entérinée par le législateur à travers la loi du 31 mars 2010, indiquent que « *La référence aux renseignements « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible* (…) ».

S'il est exact que les explications contenues aux paragraphes 5, 5.1, 5.2 et 5.3 de la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012 par rapport aux renseignements qui sont susceptibles d'être échangés ainsi que les exemples cités au paragraphe 8 de la mise à jour précitée, élargissent qualitativement la notion de « *pertinence vraisemblable* », ces éclaircissements ne sont néanmoins pas contraires à la volonté consignée par le Luxembourg et la France en 2009. En effet, en admettant que la référence aux renseignements « *vraisemblablement pertinents* » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, les parties contractantes ont eu l'intention de ne pas prévoir de limites quant aux informations échangeables dans la mesure où elles sont susceptibles d'éclairer le cas d'imposition visé, la seule limite étant la « *pêche aux renseignements* ».

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que le seul critère à prendre en compte est celui de savoir si les renseignements sont susceptibles de se révéler pertinents dans le cadre du solutionnement du cas d'imposition dans l'Etat requérant[5].

En d'autres termes, la demande d'échange de renseignements n'est à qualifier de « *pêche aux renseignements* » que si elle porte sur des informations qui sont manifestement étrangères au cas d'imposition visé, en ce sens qu'aucun lien juridique ou factuel n'existe entre le cas d'imposition visé, respectivement le contribuable visé, et l'information sollicitée, de sorte qu'« *il est peu probable* [que les renseignements demandés] *aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours* »[6].

---

[3] Cour adm. 2 mai 2013, n° 32185 C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

[4] Voir projet de loi n° 6680, notamment doc. parl., n°6680[6], Rapport de la Commission des Finances et du Budget du 21 octobre 2014 : « *Le projet de loi sous rubrique vise à adapter et à préciser le cadre légal existant afin de tenir compte des critiques émises et de mettre la législation luxembourgeoise en conformité avec ces dernières. Il s'inscrit dans la ligne de l'effort délibérément mené par les autorités luxembourgeoises en vue de libérer notre pays en général, et notre place financière en particulier, des accusations et doutes latents quant à la volonté du Luxembourg de coopérer activement et sans restrictions à la mise en place d'un système financier global marqué par la transparence* ».

[5] Trib. adm 6 novembre 2014, n° 34741 du rôle et Trib. adm. 3 décembre 2014, n° 35280 du rôle.

[6] idem

En l’espèce, il ressort de la demande déférée que les identités des personnes concernées par la demande d’échange de renseignements formulée par l’administration fiscale française sont Monsieur ... et son épouse, Madame ..., domiciliés aux termes de la même demande, à F-…, dont la situation fiscale personnelle serait actuellement examinée par l’administration fiscale française, de sorte que la condition d’identification de la personne, respectivement des personnes faisant l’objet du contrôle ou de l’enquête est bien remplie en l’espèce.

Pour ce qui est à cet égard de la prétendue non-imposabilité en France du demandeur, telle qu’invoquée par ce dernier pour dénier toute pertinence vraisemblable aux renseignements sollicités par les autorités françaises, notamment au regard de leur but fiscal, le tribunal est amené à relever que les contestations émises en l’espèce par rapport à la résidence fiscale du demandeur sont étrangères au litige actuellement soumis aux autorités luxembourgeoises puisque la demande étrangère, indépendamment de sa pertinence et de son bien-fondé, a pour but d’éclairer la situation fiscale du demandeur notamment par rapport à la France sans que cela ne signifie toutefois que le demandeur a nécessairement sa résidence fiscale en France. A cela s’ajoute que dans la mesure où la question de la résidence fiscale a nécessairement trait à la matérialité des faits, elle relève du fond du dossier en France et doit le cas échéant être soulevée et tranchée dans le cadre de la procédure en France, mais il n’appartient en tout état de cause pas au juge luxembourgeois de la trancher.

Il est ensuite constant, pour ressortir de la demande des autorités fiscales françaises, que le contrôle fiscal dont fait l’objet le demandeur porte sur les exercices 2010 à 2012.

Quant à la finalité fiscale des informations sollicitées, la demande des autorités françaises invoque la motivation suivante : « *Monsieur et Madame..., de nationalité française, ont déclaré à l’administration fiscale française être résidents suisses depuis le 28/12/2010. L’administration est en mesure d’établir que Monsieur et Madame ... sont en réalité résidents fiscaux français au titre des années 2011 et 2012. La famille... a conservé sa résidence en France à ... ainsi que ses habitudes de vie (hobbies, dépenses de vie courante, remboursement de frais médicaux, allocations familiales, etc), sa famille et ses amis. Les tableaux de domiciliation démontrent également une présence largement supérieure en France. En outre, Monsieur ... continue à exercer des fonctions importantes dans certaines des sociétés cédées. Il détient une importante participation dans la société française …, à laquelle il a cédé le 08/04/2011 la totalité de sa participation dans les sociétés … et ... …, dont il est le fondateur. L’essentiel du patrimoine immobilier et des ressources de la famille... se situe en France et plus particulièrement à ... : ils perçoivent d’importants revenus fonciers de leurs nombreuses SCI louant des biens. En outre, il disposent d’une résidence à ..., une à … et une autre acquise en 2010 à …. Au vue de certaines investigations menées par le service, droit de communication et demande de copie de pièces bancaires, il s’avère que Monsieur ... mais également son épouse ... disposeraient au Luxembourg de comptes bancaires sur lesquels il est avéré qu’une partie des sommes a été versée lors desdites cessions en 2011, mais également en 2012. Le service n’a pu obtenir plus d’information sur des comptes ouverts au Luxembourg auprès des contribuables. Or en tant que résidents fiscaux de France, les contribuables étaient tenus de déclarer pour l’ensemble de leur foyer fiscal, au titre de 2011 et 2012, leurs comptes bancaires ouverts à l’étranger ainsi que ceux sur lesquels elle détient une procuration. De même, ils devaient déclarer pour l’ensemble de leur foyer fiscal, les revenus de source française et étrangère, ainsi que leur patrimoine situé en France et à l’étranger. Malgré des demandes réitérées du service, les contribuables n’ont pas souhaité*

produire les relevés des comptes bancaires concernés. La présente demande a pour objet d'appréhender la totalité de leurs revenus et leur patrimoine sur les années 2010 à 2012 ». La demande étrangère retient encore au titre des conclusions préliminaires de l'enquête en France que « *Le contribuable a cédé plusieurs de ses sociétés sises à ... (38-ISERE) courant 2011. Certaines sommes non déclarées peuvent avoir été virées directement sur des comptes ouverts au LUXEMBOURG* ».

Il appartient au tribunal de vérifier la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant.

A cet égard, le tribunal est amené à constater à la lecture de la motivation utilisée par les autorités françaises que ces dernières se sont livrées à un exercice de « *pêche aux renseignements* » en souhaitant savoir si Monsieur... et son épouse ont réalisé des investissements dans des sociétés luxembourgeoises et plus particulièrement dans les sociétés de droit luxembourgeois ... et ...... S.à r.l., ayant toutes deux leur siège social à L-…. En effet, si les activités professionnelles du demandeur sont certes énumérées dans le formulaire d'échange de renseignements comme étant celles de « *Président de sociétés* », l'existence d'un lien quelconque entre le demandeur et les sociétés ... et ...... S.à r.l., à quelque titre que ce soit, n'est pas avancée par les autorités fiscales françaises pour justifier la collecte des informations demandées, lesdites sociétés - ni d'ailleurs aucune autre société de droit luxembourgeois - n'apparaissant dans le descriptif du cas d'imposition soumis par les autorités fiscales françaises ni n'étant d'ailleurs indiquées comme étant elles-aussi concernées par les investigations poursuivies en France.

Les seules allégations fournies par les autorités françaises suivant lesquelles le demandeur continuerait à exercer des fonctions importantes dans certaines sociétés auparavant cédées par lui et qu'il détiendrait une importante participation dans la société de droit français ..., ainsi que l'information suivant laquelle le demandeur et son épouse disposeraient de comptes bancaires au Luxembourg sur lesquels une partie des sommes perçues par le demandeur dans le cadre de cessions de certaines de ses sociétés en 2011 et en 2012 aurait été versée, ne sont pas de nature à justifier la fourniture des renseignements demandés relatifs à des tiers, à savoir aux sociétés de droit luxembourgeois ... et ...... S.à r.l. et ce en l'absence de tout document ou renseignement probants établissant de manière non équivoque un lien de nature sociale ou contractuelle entre lesdites sociétés et le demandeur, ce d'autant plus qu'un tel lien ne ressort pas non plus des extraits du registre de commerce et des sociétés versés en cause par le demandeur.

Ainsi, il est manifeste que dans le cadre de la demande d'échange de renseignements litigieuse, les autorités fiscales françaises qui, après avoir découvert lors de leurs investigations l'existence présumée de comptes bancaires détenus au Luxembourg par le demandeur et son épouse, sur lesquels les mêmes autorités supposent qu'une partie des sommes perçues, mais non déclarées, par le demandeur lors de la cession d'un certain nombre de ses sociétés aurait pu être versée (« *Certaines sommes non déclarées peuvent avoir été virées directement sur des comptes ouverts au LUXEMBOURG* »), ont émis la théorie suivant laquelle le demandeur aurait pu réaliser des investissements dans des sociétés de droit luxembourgeois et notamment dans les sociétés prévisées, sans toutefois être parvenues à prouver l'existence d'un quelconque lien entre le demandeur et ces deux sociétés, voire une quelconque autre société de droit luxembourgeois, de sorte à avoir fait appel à la procédure

d'échange de renseignements en matière fiscale pour pallier les lacunes de leur enquête fiscale.

Il s'ensuit que les autorités fiscales françaises se sont manifestement livrées à une « *pêche aux renseignements* » contraire à la norme de la pertinence vraisemblable qui prévaut dans le cadre du modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit modèle de convention. C'est dès lors à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée qu'à son avis « *la demande contient* (…) *toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* ».

Partant, il y a lieu d'annuler la décision directoriale déférée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond le déclare justifié, partant annule la décision directoriale du 13 octobre 2014 et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 mars 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 4/3/2015
Le Greffier du Tribunal administratif